

VU Research Portal

Whitepaper Fiscale aspecten van circulaire bedrijfsmodellen

mr. R. Hornberger, mr. B.S. Kats, dr. M.L. Schippers LL.M (tevens EUR), mw. mr. S.F. Verloove

2021

document version

Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in VU Research Portal](#)

citation for published version (APA)

mr. R. Hornberger, mr. B.S. Kats, dr. M.L. Schippers LL.M (tevens EUR), mw. mr. S.F. Verloove (null). (2021). Whitepaper Fiscale aspecten van circulaire bedrijfsmodellen.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

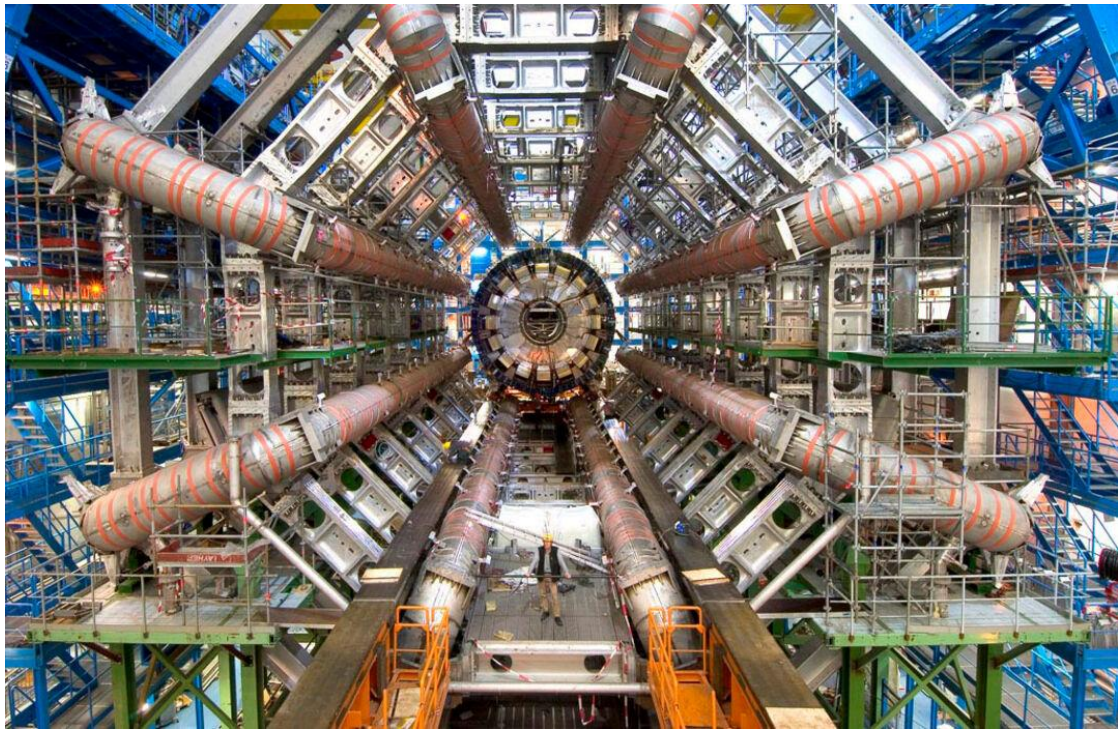
Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

E-mail address:

vuresearchportal.ub@vu.nl

Circulair gebruik van grondstoffen: fiscale effecten en gewenste maatregelen



Circulair gebruik van grondstoffen: fiscale effecten en gewenste maatregelen

Inleiding

De wereldwijde klimaat- en milieuproblemen worden mede veroorzaakt door de winning en het gebruik van grondstoffen. Het rapport van het Intergovernmental Panel on Climate Change van de Verenigde Naties (IPCC) van 7 augustus 2021 benadrukt de urgentie van het verminderen van de uitstoot van broeikasgassen. Een van de Nederlandse en Europese antwoorden hierop, is het streven naar een circulaire economie. De circulaire economie is een economisch systeem waarin zo min mogelijk afval ontstaat. Het streven is om producten aan het eind van hun levensduur te hergebruiken of te recyclen (van het afvalmateriaal iets nieuws maken) in plaats van ze weg te gooien. Ook kunnen bedrijven bijvoorbeeld de gehele productiecyclus eigenaar van producten en grondstoffen blijven, waardoor producten dan niet worden verkocht, maar worden geleased aan de gebruiker. Deze aanpak bespaart grondstoffen, gaat de ophoping van afval in natuur en oceanen tegen en vermindert de uitstoot van CO₂.

Wat zijn de belastingeffecten van circulair gebruik van grondstoffen?

Belastingen verhogen prijzen van producten en verlagen winsten van ondernemingen. Hierdoor spelen zij een belangrijke rol bij het tot stand komen van circulaire bedrijfsmodellen. In deze paper lichten wij een specifiek bedrijfsmodel toe dat een belangrijke rol kan spelen op de weg naar een circulaire industrie, namelijk Take Back Chemicals. Dit bedrijfsmodel stapt af van een traditionele volume-vergoeding en is gebaseerd op dienstverlening en terugname van gebruikt materiaal. Wij zullen ingaan op de wisselwerking van dit bedrijfsmodel op een viertal belastingen, namelijk de vennootschapsbelasting (VPB), omzetbelasting (BTW), douanerechten en de milieuheffingen.

Publicatie van:

Vrije Universiteit Amsterdam
(prof. dr. A.H. Bomer, dr. mr. J. Gooijer, mw drs. H.M.P. Scholte)

EY (mr. R. Hornberger, mr. B.S. Kats, dr. M.L. Schippers LL.M (tevens EUR), mw. mr. S.F. Verloove)

Royal HaskoningDHV (ir. S.O. Lemain)

De Europese Unie wil de ontwikkeling van de circulaire economie zo veel mogelijk ondersteunen met haar Circular Economy Action Plan. [Link](#).

Recent zijn de nieuwe klimaatplannen van de Europese Commissie gepresenteerd. [Link](#)

Ook op nationaal niveau werkt de Rijksoverheid samen met het bedrijfsleven, maatschappelijke organisaties. [Link](#)

Het Deltaplan van the Ex'tax project laat met een voorbeeld beleidsscenario zien, hoe een 'tax shift' van belastingen van arbeid naar vervuiling en verbruik van natuurlijke hulpbronnen daarbij kan helpen. [Link](#)

In het [White paper take back chemicals](#) zijn bedrijfskundige en operationele aspecten van Take Back Chemical-businessmodellen besproken.

Casus – Take Back Chemicals

Traditioneel is het gebruik van (chemische) grondstoffen gebaseerd op verkoop per volume. Dit kan ook anders, namelijk door de grondstoffen niet te verkopen maar ter beschikking te stellen. De leverancier verricht dan een dienst aan de afnemer in plaats van het materiaal te verkopen. Het type betaling verandert van volume gedreven (€/ton geleverde stoffen) naar een resultaat gedreven maatstaf (bijv. €/ton behandeld product). Bovendien behoudt de leverancier het eigendom van het door hem geleverde materiaal en neemt het na gebruik terug: het materiaal wordt aan de klant 'geleased'.

Van product

Naar dienst

Door betaald te worden, en medeverantwoordelijk te zijn, voor de werking van de stof in plaats van de levering van een bepaald volume, wordt de leverancier gestimuleerd om mee te werken aan het optimaliseren van de werking van de stof en deze zo effectief mogelijk in te zetten. Dit Take Back Chemicals bedrijfsmodel is dus bijzonder door het coöperatieve karakter en de typische prijszetting (€/resultaat in plaats van €/volume).

Case study – Productie van chloor

Ter illustratie bespreken we een casus uit de industrie in de Benelux: zwavelzuurgebruik bij chloorproductie. Bij de productie van chloor (voor bijvoorbeeld de productie van PVC) wordt zwavelzuur ingezet om het gasvormig chloor te drogen (ontwateren). Gebruikelijk was om het hiervoor gebruikte zwavelzuur te lozen na neutralisatie. In een

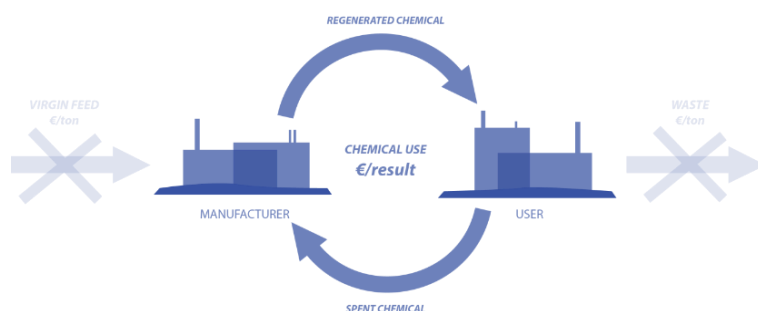
Operationeel en economisch resultaat:

- Betrokkenheid bij gebruiksproces
- Optimalisatie van gebruik
- Optimalisatie van recycling na gebruik

Hoge milieuvoordelen:

- 90% minder materiële hulpbronnen
- 20% minder waterverbruik
- 20% minder energieverbruik

Take Back Chemical bedrijfsmodel wordt het gebruikte zwavelzuur teruggestuurd naar de leverancier waar het wordt gerecycled. De leverancier van het zwavelzuur blijft eigenaar van het product en wordt betaald voor het behaalde resultaat in het



fabricage proces van het eindproduct (chloor) en niet voor de afgenomen hoeveelheid zwavelzuur. Met een investering in installaties en operaties, ontstaan zo prikkels die zowel technische en economische voordelen geven als een milieuwinst met zich brengen.

Algemene aandachtspunten

De ontwikkeling van een Take Back Chemicals bedrijfsmodel vereist allereerst technologische spur- en ontwikkelingswerkzaamheden en kapitaalinvesteringen. Denk bijvoorbeeld aan hoe het gebruikte materiaal weer geschikt kan worden gemaakt voor hergebruik; of denk aan de aparte pijpleidingen, opslagtanks en

installaties die nodig zijn voor deze recycling. Ten tweede is verandermanagement nodig, met betrekking tot de samenwerking tussen de leverancier en de afnemer, en tot een breder waarde-begrip van het materiaal / de dienst. Sturing en monitoring van processen moet anders plaatsvinden. Daarnaast vereist een Take Back Chemicals bedrijfsmodel dat kwaliteitscontrole en targets van werknemers en afdelingen als inkoop en verkoop moeten worden aangepast. Welke effecten kunnen belastingen in zo'n geval hebben?

Wat betekent de omzetting van product naar dienst voor de relevante belastingen?

VPB

Effecten/knelpunten

De VPB is niet specifiek ingericht voor vergroening en circulaire bedrijfsmodellen. Dus moeten de algemene regels worden toegepast om de winst en het belastingbedrag te bepalen. In het klassieke verkoopmodel ontvangt de leverancier een verkoopprijs (omzet) voor het zwavelzuur. Na aftrek van de inkoop-, productie- en eigen bedrijfskosten, blijft uiteindelijk een netto winst over, die wordt belast. In het Take Back Chemicals bedrijfsmodel ontvangt de leverancier voor de terbeschikkingstelling en de terugname van het zwavelzuur een leasevergoeding. De leverancier houdt het product in eigendom en neemt afschrijvingen op de waarde daarvan. Verder moet de leverancier extra kosten maken om het gebruikte zwavelzuur te kunnen terugnemen en weer geschikt te maken voor hergebruik. De leverancier hoeft echter geen (of minder) ruwe grondstof te delven of in te kopen. Door dit alles wijzigt de samenstelling van de fiscale winst. Dit kan bijvoorbeeld weer leiden tot een gewijzigde VPB-druk en kan ook gevolgen hebben voor de aftrekbaarheid van financieringsrente.

In grensoverschrijdende situaties heeft de introductie van het Take Back Chemicals bedrijfsmodel mogelijk tot gevolg dat de leverancier over de betaalde leasetermijnen bronbelasting verschuldigd is, doordat er nu sprake is van een dienst in plaats van een productverkoop.

Als de stoffen ter beschikking worden gesteld aan een vennootschap die deel uitmaakt van hetzelfde concern, moet een leasevergoeding worden overeengekomen die gelijk is aan wat door een onafhankelijke partij in rekening zou zijn gebracht. Het is soms zeer ingewikkeld om de hoogte van die vergoeding vast te stellen.

Per saldo kan het totale VPB-effect van het nieuwe bedrijfsmodel dus onzeker zijn. Zeker is wel, dat de leverancier deze effecten bij de invoer van het bedrijfsmodel verder moet analyseren en in kaart moet brengen.

De bestaande speciale regelingen in de VPB die als doel hebben om innovatie en investering door bedrijven te bevorderen, zijn ook niet specifiek gericht op circulaire bedrijfsmodellen. De zogenoemde innovatiebox voorziet in een lager tarief voor winst die voortvloeit uit technologisch onderzoek. De Energie-

investeringsaftrek, Milieu investeringsaftrek en de regeling voor willekeurige afschrijving (VAMIL) zijn gericht op investeringen in specifieke duurzame activa. Het gevolg hiervan is dat het Take Back Chemicals bedrijfsmodel niet snel in aanmerking komt voor deze faciliteiten als het niet leidt tot patenten en kapitaalinvesteringen. In het huidige systeem is geen faciliteit voor het creëren van groene functies, circulaire procesontwikkeling en het grotere kapitaalsbeslag dat een Take Back Chemicals bedrijfsmodel met zich brengt.

Oplossingsrichtingen

De VPB speelt in onderhavige casus geen rol van betekenis en zal het circulair gebruik van zwavelzuur waarschijnlijk niet speciaal belemmeren maar ook niet gericht stimuleren, terwijl dat laatste wel mogelijk is.

Recyclen en hergebruiken moet goedkoper worden dan verbruiken en weggooien. De VPB kan hieraan bijdragen door de introductie van meer specifieke maatregelen gericht op verduurzaming. De belasting helpt dan om milieuschade te vertalen naar lagere winst en om vergroening te vertalen naar hogere winst. In de praktijk zijn al meerdere ideeën hiervoor uitgewerkt. Denk aan het idee van een Groene Box: verlaging van het VPB-tarief voor bedrijven die concrete doelen realiseren op het gebied van vergroening. Of een Duurzame Ondernemers Aftrek: (extra) aftrek voor vermogen dat wordt geïnvesteerd in duurzame activiteiten. Of de "taxshift" in het Deltaplan belastingen van Ex'tax: een significante verlaging van de belasting op loon en arbeid om werkgelegenheid en circulaire bedrijfsmodellen te stimuleren, gefinancierd met de opbrengst van hogere belastingheffing op grondstoffen en verbruik. Concrete wetgeving is nu nodig, met een duidelijke lange termijn visie op de gewenste belastingmix, waarin extra heffingen op vervuiling worden gekoppeld aan extra kortingen voor vergroening, en die aansluit op de Europese regelgeving op dit gebied. Daarin past het dat niet alleen technologisch onderzoek, maar ook het ontwikkelen en introduceren van een circulair bedrijfsmodel zoals het Take Back Chemicals model, in aanmerking komt voor een lager tarief en extra aftrekposten voor vergroening en circulariteit in de VPB.

BTW

Effecten/knelpunten

BTW raakt elke transactie die een ondernemer verricht tegen vergoeding (ook in natura) aan andere ondernemers of consumenten. Bij een klassieke take-make-waste-relatie tussen de ondernemers in deze casus speelt BTW door het aftrekrecht van de klant geen rol als belasting. In het Take Back Chemicals bedrijfsmodel beïnvloedt BTW wel de keuzes van de ondernemers. In dit bedrijfsmodel spreken de leverancier en de klant onderling af dat de juridische eigendom van het zwavelzuur blijft bij de leverancier. De leverancier stelt het ter beschikking aan de klant die het gebruikt, waarna deze de vervuilde stof teruglevert aan de leverancier. Betrokken partijen zullen de ter beschikkingstelling zelf aanmerken als dienstverlening. De kwalificatie voor de btw is lastiger te maken, omdat de stof eigenlijk 'verbruikt' wordt door de klant en pas na een recyclingproces weer bruikbaar is. Voor de BTW zal idealiter sprake zijn van een operationele lease (dienst) maar, bij een ter beschikkingstelling over de grens, zal vermoedelijk aanvullend sprake zijn van een tweetal leveringen. Deze belastbare

feiten kennen elk hun eigen BTW-regels en brengen verschillende verantwoordelijkheden met zich met betrekking tot de voldoening van BTW. Bij grensoverschrijdende ter beschikkingstelling kunnen interpretatieverschillen tussen lokale belastingautoriteiten zorgen voor onzekerheid over de vraag in welke landen de betrokken partijen zich voor de BTW moeten registreren en waar welke periodieke aangiften moeten worden ingediend. De onzekerheid leidt tot een verhoogd risico op fouten in de aangiften, boeteoplegging en in rekening gebrachte rentes.

Oplossingsrichtingen

Voor circulaire bedrijfsmodellen zal in de BTW-regelgeving gezocht moeten worden naar nieuwe interpretaties. Dat betekent dat dit type bedrijfsmodel aangemerkt dient te worden als een operational lease-plus-model, waardoor de transacties over en weer gezien kunnen worden als één samengestelde dienst, verricht door de leverancier. Daar staat dan een resultaatvergoeding tegenover die afhankelijk is van de handelingen van de klant binnen diens eigen bedrijfsproces. Deze interpretatie geeft helderheid en zekerheid aan de ondernemers omtrent hun BTW-verplichtingen. Nu bestraft onzekerheid de ondernemers die een circulaire bedrijfsmodel gaan introduceren en stimuleert daardoor de continuering van het gebruik van traditionele vervuilende, niet-circulaire bedrijfsmodellen.

Douanerechten

Effecten/knelpunten

De EU omvat een douane-unie en kent (dus) één externe buitengrens, één douanetarief en gezamenlijke douanewetgeving. In het Take Back Chemicals bedrijfsmodel zullen douaneformaliteiten moeten worden vervuld indien de grens van de EU douane-unie wordt overschreden bij de levering van het verdunde zwavelzuur door de fabrikant alsook bij de daaropvolgende terugname van het gebruikte verdunde zwavelzuur ten behoeve van de recycling. Ook kunnen in dat geval douaneheffingen verschuldigd zijn.

De douaneformaliteiten (kunnen) bestaan uit administratieve handelingen als het indienen van invoer-, uitvoer- en product specifieke aangiften, registraties, alsook uit vergunningaanvragen en aangiften in het kader van bijzondere (douaneschorsings)regelingen. De administratieve handelingen brengen administratiekosten met zich en mogen enkel door de in de wetgeving aangeduide personen worden vervuld. Zo mag het verdunde zwavelzuur enkel door een in de EU douane-unie gevestigde persoon worden geëxporteerd, moet in voorkomende gevallen bij de in- en uitvoer een douanevertegenwoordiger worden aangesteld en moet bij de invoer een (prijszige) registratie voor chemicaliën (REACH) aanwezig zijn die enkel door een in het douanegebied gevestigde persoon kan worden aangevraagd. Ook het verzamelen van de juiste dataelementen (i.h.b. heffingsgrondslagen) voor de verschillende aangiften vormt bij dit Take Back Chemicals bedrijfsmodel een uitdaging. Het brengt ook onzekerheid voor de betrokken partijen met zich, omdat de regels omtrent vaststelling van de dataelementen ruimte laat voor interpretatie. Deze onzekerheid zorgt voor een verhoogd risico op fouten, inkomstenderving aan de zijde van de douaneautoriteiten of teveel betaling aan de zijde van de importeur, boetes, in rekening gebrachte rentes en in voorkomend geval strafrechtelijke vervolging.

Een verdere belemmering houdt verband met de douaneheffingen die telkens bij de in- en (in uitzonderlijke gevallen) uitvoer van het verdunde zwavelzuur zijn verschuldigd. Dit kan worden voorkomen door het verdunde zwavelzuur te vervoeren, op te slaan of bewerken onder een bijzondere (douaneschorsings)regeling.

Vergunningen voor deze regelingen, kunnen echter alleen door de in de wetgeving aangeduide personen worden aangevraagd en brengen een veelvoud aan administratieve handelingen en kosten met zich.

Oplossingsrichtingen

De douanewetgeving zou beter op dit Take Back Chemicals bedrijfsmodel aansluiten indien de administratieve handelingen worden vereenvoudigd (voor bijvoorbeeld als betrouwbaar aangemerkte personen), alsook wanneer wordt voorzien in de verbreding van de kring van personen die de administratieve handelingen mogen vervullen, registraties mogen behalen en vergunningen mogen aanvragen voor douaneschorsingsregelingen. Ook zijn omwille van de rechtszekerheid, duidelijke regels omtrent de vaststelling van de verschillende dataelementen in de aangiften gewenst.

Milieuheffingen

In dit kader schetsen wij kort de impact van de energiebelasting (EB), opslag duurzame energie en klimaattransitie (ODE), belasting op leidingwater (Bol), verontreinigingsheffing en zuiveringsheffing. Omdat de ODE de regels van de EB volgt spreken we hierna alleen van EB/ODE.

Effecten/Knelpunten

De EB, ODE en de Bol belasten het verbruik van respectievelijk 'energie', (aard)gas en elektriciteit, en water. Zij richten zich vooral op kleinverbruik en faciliteren het gebruik als grondstof (het gebruik als grondstof is niet of nauwelijks belast).

Het sluiten van de levenscyclus van het zwavelzuur betekent dat er geen afvalfase is en levert een besparing op van grondstoffen (90%), water (20%) en energie (20%).

Binnen de EB/ODE (evenals de accijns) wordt het gebruik als grondstof echter niet belast en is er dan ook geen stimulerend effect. Hetzelfde geldt voor het besparen van water en energie, ook dat levert geen impact op omdat grootverbruik van energie en water nauwelijks wordt belast.

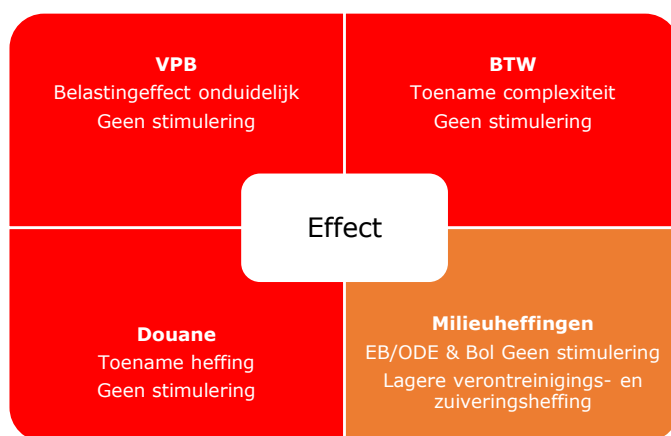
Voor de verontreinigingsheffing en de zuiveringsheffing zijn er in het Take Back Chemicals bedrijfsmodel wel effecten. Deze heffingen sluiten namelijk (wel) aan bij de mate van de vervuiling van de stoffen die in het oppervlaktewater of op de zuiveringsinstallatie worden geloosd. Door het circulaire gebruik van grondstoffen zal de dienstverrichter het zwavelzuur na verbruik terugnemen en volgt er immers geen of in ieder geval aanmerkelijk minder lozing. Hierdoor zal de te betalen zuiverings-of verontreinigingsheffing aanzienlijk lager zijn.

Oplossingsrichtingen

De EB/ODE en Bol spelen in onderhavige casus geen rol van betekenis. Zij zullen circulair gebruik van grondstoffen niet belemmeren maar ook niet stimuleren, terwijl dat laatste wel mogelijk is. Dan kan om te beginnen gedacht worden aan het introduceren van een grondslagverbreding, waardoor energie- en waterbesparing aantrekkelijker wordt, maar ook aan het in de toekomst gaan belasten van het gebruik als grondstof opdat stimulering plaatsvindt van het zoeken naar alternatieven zoals het Take Back Chemicals model.

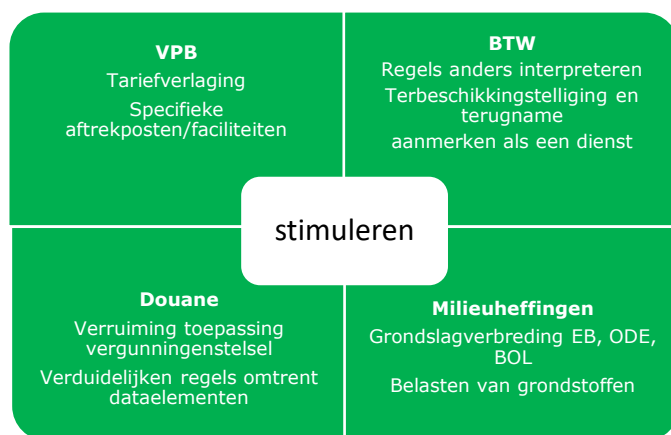
Samenvatting en overwegingen

Bij alle vier besproken belastingen zien we dat zij niet specifiek rekening houden met circulaire bedrijfsmodellen en daardoor geen duidelijke stimulans geven en mogelijk zelfs belemmering opleveren voor het Take Back Chemicals bedrijfsmodel.



Op het gebied van verduurzaming wordt veel steun verleend in de vorm van specifieke subsidies. Echter, de subsidieprogramma's zijn niet laagdrempelig en hebben strikte toegangsvereisten, nauw omschreven voorwaarden, strakke deadlines en veeleisende administratieve processen. Het lukt niet altijd om een subsidie te verkrijgen voor een circulair project, bijvoorbeeld als een nieuw idee net buiten de open programma's valt. Soms moet een goed idee dan toch weer op de plank. Om snelle en grootschalige verandering te bereiken zijn er daarom ook andere stimulansen nodig. De groene keuzes moeten ook financieel logische keuzes worden voor consumenten, bestuurders en investeerders. Een belastingmix die zo stimulerend mogelijk is ingericht voor vergroening en circulariteit, kan een extra zet geven aan een versnelde omarming van de circulaire economie.

Stimulering kan door maatregelen die belemmeringen wegnemen en maatregelen die een vervuילend alternatief zwaarder belasten. Bijvoorbeeld door het afschaffen van vrijstellingen die vervuilende alternatieven lichter belast laten; het introduceren van nieuwe heffingen op grondstoffen; en het introduceren van vrijstellingen of lagere belastingtarieven voor groen en circulair.



Klimaatverandering is een nijpend probleem, de gevolgen worden steeds duidelijker zichtbaar en het halen van de klimaatdoelen is urgent. Verduurzaming en de circulaire economie zullen in de komende kabinetsperiode een grote rol

spelen. Daarin past ook een zorgvuldig en holistisch vormgegeven groen belastingpakket. Een pakket dat geen staatssteun of misbruik oplevert en op EU-niveau het level *playing field* niet verstoort; dat een lange termijn visie biedt en ondernemers zekerheid geeft over de belastingeffecten van hun circulaire bedrijfsmodel; en dat extra belastinginkomsten uit verbruik en vervuiling koppelt aan extra kortingen voor vergroening en circulariteit. Een belastingpakket dat belemmeringen wegneemt en circulaire bedrijfsvoering stimuleert. Nader onderzoek naar de vormgeving van zo'n belastingpakket is dringend noodzakelijk. Betrokken overheden, bedrijfsleven en kennisinstellingen zouden de krachten moeten bundelen in een multidisciplinair onderzoeksproject naar fiscale maatregelen ter stimulering van de introductie van circulaire bedrijfsmodellen. Dit onderzoek dient bij voorkeur tijdens de eerste helft van de komende kabinetsperiode te worden uitgevoerd zodat nog tijdens dezelfde kabinetsperiode tot implementatie van de voorstellen kan worden overgegaan.

Conclusies

De huidige belastingen houden niet specifiek rekening met circulaire bedrijfsmodellen. Ze geven daardoor geen duidelijke stimulans en leveren mogelijk zelfs belemmering op voor circulaire bedrijfsmodellen. Om de klimaatdoelen te behalen is een belastingpakket dat circulaire bedrijfsvoering effectief stimuleert echter onmisbaar. Cruciaal is dat het nieuwe kabinet zekerheid geeft aan ondernemers en consumenten met een duidelijk langetermijnbeleid op het gebied van belastingeffecten bij vergroening, uitstootvermindering en introductie van circulaire bedrijfsmodellen. Stimulering kan door maatregelen die belemmeringen wegnemen en maatregelen die vervuilende alternatieven zwaarder belasten. Een verdere vergroening van het belastingstelsel kan zo de benodigde belangrijke rol spelen bij het versnellen van de noodzakelijke transitie naar de circulaire economie.

